臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
112年度訴字第277號
民國113年6月27日辯論終結

原　　告　陳美玲
訴訟代理人　吳佩書　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　古智文

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月17日台財法字第11213924040號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣被告依據通報及查得資料，以原告受託處理土地徵收後行政救濟事務，於民國105年度及106年度分別獲有執行業務收入新臺幣(下同)25,722,137元、188,000元，未依規定辦理各該年度綜合所得稅結算申報，乃依財政部訂定之執行業務者費用標準，減除30%必要成本費用，核定105年及106年度執行業務所得18,005,495元、131,600元，併同查得各該年度漏報薪資等所得，歸課核定105年度綜合所得總額18,033,933元，綜合所得淨額17,831,775元，補徵應納稅額6,719,298元；歸課核定106年度綜合所得總額214,135元，經減除免稅額及標準扣除額計178,000元、基本生活費差額0元、儲蓄投資特別扣除額82,535元，核定綜合所得淨額0元。原告不服，對105年及106年度執行業務所得及基本生活所需費用部分，申請復查結果，獲追減105年度執行業務所得250,915

元，其餘復查駁回；原告仍表不服，提起訴願，經訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1. 原告於105、106年間從原地主所獲得之25,722,137元、188,000元，為原地主於臺北高等行政法院102年度訴字第2013號判決後（原告誤載104年10月7日宣判，應更正為104年11月4日），始於104年11月19日允諾之後謝，性質上乃附條件贈與、而非委任或承攬報酬。被告認定事實、適用法律均有違誤。誠如原告於110年間談話記錄內之說明，以及111年1月24日陳情書、111年9月28日復查申請書內之全案過程說明：

⑴本件最初係於99年間，由徵收案地主「曾評論老先生」一人先找尋曾幫忙一起陳情之原告，稱想要向內政部聲請照原徵收價額收回被徵收之土地，但因資料過多希望原告協助其整理，原告自該時起無償投入協助曾老先生，後續係因曾評論看見原告為此事付出諸多心力甚為感激，故於99年底口頭承諾若日後獲得補償金也會分給原告作為答謝，然此僅為曾評論隨意口頭提及，從未簽署任何文件，兩造間亦無任何確定之委任或承攬之實質協議，原告本無必須完成案件協助之受任義務，純屬熱心幫忙，且當時除曾評論以外，並無任何其他徵收地主請託原告協助或提出後謝之任何允諾，合先敘明。

⑵嗣後100年4月間，內政部否准地主之聲請，曾評論於原告之協助下，委託律師向本院提起訴訟（101年度訴字第312號）請求收回被徵收之土地，當時曾評論為加大陳情民眾之力量，故自主擔任發起人、邀請其他同徵收案中之8位地主（或其繼承人）一同聯名起訴，所有地主出資之公積金或訴訟費當時都是由曾評論負責保管及支出，原告並未接觸，原告只有受曾評論一人所委託繼續為其與其所委託之律師蒐集與整理案件所需相關資料或有利資訊，因此，訴訟期間原告雖因協助整體案件進行而有增加協助整理其

他地主相關之謄本或案件資料，以及協助律師與眾位地主間相互轉達資訊、簽署文件、蒐集資料等，然此時原告與「其他地主」間從未存在任何委任或承攬關係、亦無任何後謝之允諾，換言之，就曾評論以外之其他地主，原告當時確實是無償提供案件上之協助，後該案遭本院駁回原告之訴、最高行政法院亦駁回上訴（102年度判字第400號，102年6月27日宣判）而確定。

⑶曾評論見法院判決不能收回徵收土地，改為欲向內政部請求發給徵收補償金，故繼續擔任發起人邀請其他同徵收案之地主（或其繼承人）一同聯名委託律師，另向臺北高等行政法院提起給付補償金訴訟，此時所有地主出資之公積金或訴訟費仍然是由曾評論負責保管及支出，原告仍未接觸，原告仍是循先前模式繼續協助曾評論及其所委託之律師蒐集與整理案件所需相關資料或有利資訊，以及協助律師與眾位地主間相互轉達資訊、簽署文件、蒐集資料等，後續臺北高等行政法院於104年10月7日（原告誤載，應更正為104年11月4日）作成102年度訴字第2013號判決，認定內政部應依判決附表發給各地主徵收補償金，訴訟地主們欣喜能獲得補償金、感謝原告過程中給予之幫忙，始會於104年11月29日聚集在曾家祖厝開會領取該案判決書時，於曾評論建議下紛紛簽下「同意書」答應要將補償金其中10%給付原告作為「後謝」，然因當時內政部仍有上訴三審，地主是否真能取得補償金或其數額是否會改變尚屬未知，故同意書中始會附加條件，以地主實際領取補償金後始須給付原告10%後謝，倘若後續敗訴無法領得則無庸支付。後續最高行政法院駁回上訴而確定，各地主於105年7月起陸續取得補償金，各地主也依據104年11月29日之承諾，紛紛於105年、106年間將10%後謝款項匯給原告帳戶。

⑷可知，所有地主均於本案纏訟多年，臺北高等行政法院104年10月7日（原告誤載，應更正為104年11月4日）判決認

定內政部應給付補償金後，基於感謝原告先前之無償付出，始答應將補償金中10%給付原告作為後謝，並以未來實際取得補償金作為停止條件，則原告與地主間就系爭10%款項所達成者，顯然屬於附停止條件之贈與，絕非委任契約或承攬契約；蓋委任契約及承攬契約必然均是於事務進行「前」所締結、以事前約定之報酬吸引受任人或承攬人依約履行其義務及付出，顯無可能是於事務業已完成、地主依判決可獲得補償金後始開始委任或定作事務；復查決定及訴願決定書漏未審酌雙方簽署同意書之時點、與當時案件進展狀況，誤稱原告所提供之勞務與補償金間具有對價關係、原告係因受託處理代書事務而獲得報酬云云，顯有認定事實之重大違誤。系爭款項既屬於附條件贈與，被告依法僅能向贈與人課稅，自不得轉向被贈與人即原告課徵綜合所得稅，原處分所適用之稅務法律顯有錯誤。

⑸退步言，縱使認為此答謝已屬委任或承攬約定，則本件應認定為原告所得收入部分，理應亦僅有「曾評論個人所給付之款項」即738萬5000元，原處分誤將104年11月29日以前，從未與原告達成過任何委任或承攬約定之其他地主所為之附條件贈與款項，一併視為委任或承攬報酬而課稅云云，仍無可採。

2.縱認系爭款項屬於原告之所得收入，本件亦應類推適用所得稅法第14條第3項僅以半數列入當年度所得，原處分顯有適用課稅法律錯誤之違誤：

⑴依最高行政法院107年度判字第198號、101年度判字第1115號判決要旨及司法院釋字第377號解釋意旨，可知所得稅法第14條第3項所明定之變動所得類型有限，實則法院見解認為，於其他同樣符合「該筆所得應具有長期累積特性」且「長期累積一次實現之原因應非出於納稅義務人之自我選擇」時，該等所得仍應依相同法理而類推適用所得稅法第14條第3項，仍應以半數計算所得額。

⑵誠如前述，原告之所以能於105年一次性獲得系爭鉅額款項，並非係因原告於當年度提供服務或勞務所獲得，而是原告自99年起便持續多年對於曾評論及其所委託之律師就訴訟案件提供各種調閱蒐集資料、整理有利資訊、轉達統整地主與律師間之意見後，因地主等人於104年間獲得勝訴判決、以及於105年實質獲得徵收補償款後，原告始能取得系爭款項，原告提供服務時對於日後是否確能獲得款項、或案件是否能勝訴、何時又能定案獲得核發補償款項等情，完全無從預期或控制；換言之，即使認為系爭款項屬於原告之「所得」，則亦因原告長期、多年付出之勞務始產生此所得結果，已符合前述「該筆所得具有長期累積特性」之要件，且原告根本無法預見或控制該案訴訟之勝敗或判決時間，更無從預見內政部將於何時核發補償金給不同位地主，顯亦符合前述「一次實現之原因非出於納稅義務人之自我選擇」之特性，則原告就系爭款項收入確實如同所得稅法第14條第3項所列自力經營林業所得、從事遠洋漁業所得、土地承租人補償費等情形相同，同有集中於同一年度課稅有違稅負公平原則之情形，依前開判決意旨，及依據相同事件應為相同處理之法律原則，系爭款項理應類推適用所得稅法第14條第3項，僅以半數作為原告當年度所得、其餘半數免稅，以免課稅過苛。訴願決定就此爭點僅僅表示系爭款項原先即是一次性獲取而非逐年領得，故無財政部88年8月12日函釋所稱應逐年認列所得之適用，卻未就本件為何不能適用所得稅法第14條第3項作出說明，則原處分就本件未類推適用依所得稅法第14條第3項之舉，亦有適用課稅法律錯誤之違誤。

3.就原告已轉匯予訴外人王淑慎之200萬元部分，被告未依財政部解釋函令、最高法院判決意旨，依實質課稅原則將該款項轉正歸戶及扣除已納稅捐，以致發生重複課稅之情事：

⑴原告於105年7月間陸續獲得前述款項後，曾將其中200萬元於105年7月29日轉匯予訴外人王淑慎，並於先前復查時

主張該等款項為代收代付而應從原告之所得額中扣除云云，然而，被告不採納原告之說明，仍認定該筆200萬元亦屬訴外人王淑慎就本訴訟事件提供文書協助所獲得之報酬，故已對於訴外人王淑慎核定為其個人所得200萬元，被告因此也對其課稅獲得26萬1012元之稅金，前開事實除有本件訴願決定書內容相關段落可佐之外，亦有訴外人王淑慎之繳款書可佐。

⑵按最高行政法院108年度判字第31號判決意旨，原告於105年間將所獲得之系爭款項中200萬元轉匯予訴外人王淑慎之行為，並未經被告接受認定為代收代付款項而從原告所得額中予以扣除，顯屬前開判決所稱分散人利用他人名義分散所得之案件情況，此時依據實質課稅原則，故於計算原告應補稅額及漏稅額時，除扣繳或可扣抵稅額之轉正外，尚應扣除以訴外人王淑慎名義溢繳（包括自繳或核定補徵）之稅額，再據以發單補徵；然被告卻未將訴外人王淑慎之200萬元所得一併轉正歸戶由原告統一核課，反而將105年度獲有執行業務收入25,722,137元部分先由原告核課664萬6,711元後，嗣原告分配給訴外人王淑慎，再由訴外人王淑慎獲有執行業務收入之由，再次核課所得計26萬1,012元，被告顯有就同一筆所得收入重複課稅雙重得利之情，顯非適法，被告就此顯有未依法轉正歸戶及扣除已納稅捐金額之違誤。

4.綜上，原處分(即復查決定)、訴願決定確實存在前開多項認事用法之違誤，嚴重違反納稅者權利保護、實現課稅公平及貫徹正當法律程序之課稅法律原則。

㈡聲明：訴願決定及原處分(即復查決定）不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告依據通報及查得資料，以南投縣政府辦理中興新村都市計畫「文小（四）」工程，徵收該縣南投市數十筆土地等，

經原地主以被徵收土地未按原訂計畫興建工程，申請照徵收價額收回遭否准，提起行政訴訟，獲行政法院判命有關機關個別補償原地主若干金額及利息確定。原地主爭取收回被徵收土地及前揭訴訟過程中，原告主張其自99年起至105年間，除受託覓得許律師為訴訟代理人，期間並協助處理訴訟事務（如申請土地登記及地籍圖謄本等文件、製作繼承系統表等所需文書、溝通聯繫原地主與律師）等（王淑慎亦從旁協助），而與多數原地主約定，倘行政訴訟勝訴並領取補償金後，應支付原告後謝酬金1成等，多數原地主於105年7月22日領取補償金及利息之國庫支票後，分別於105年及106年間匯入原告遠東銀行南投分行帳戶共30,722,137元、188,000元，以為約定之酬金，原告收受部分款項後，復於105年7月29日自上開帳戶轉匯王淑慎2,000,000元、許律師5,000,000元，又於105年間退還原地主訴訟費用計358,450元，審認所收款項除代收代付許律師5,000,000元，餘為原告所收酬金，具執行業務所得性質，所支付王淑慎2,000,000元為原告應負擔之費用等；嗣被告復查決定，再以原告105年退還原地主358,450元，亦先減除後核計原告執行業務收入，並有案關原告與原地主曾評論等人簽訂之承攬委託同意書【內容略以：一、全權委託原告承攬所有訴願及行政訴訟程序，並由許律師承接所有訴訟程序至本案判決確定為止（100年4月1日起至案件全部領款完成）；二、承攬費用及後謝酬金部分，訴訟程序律師費和相關雜費實報實付，原告後謝酬金以實際領取補償金額1成（10%）為服務費；三、本案訴之撤回或委託人解除委託終止本約，經判決勝訴，仍需給付約定後謝酬金1成不得拒絕，若本案敗訴確定，立約人得拒絕給付約定後謝酬金，但不得拒付律師費等】、105年8月12日文小（四）個別原告/繼承人判決賠償金額匯入後謝酬金表、（更正）文小（四）個別原告/繼承人判決賠償金額匯入後謝酬金表（105年合計30,722,137元、106年合計188,000元）、原告遠銀南投分行存摺影本、原地主會議退還3次訴

訟費用明細表（合計退還358,450元）、原告110年12月7日及同年12月8日談話紀錄、原告111年1月24日陳情書及補陳之陳情說明書、原告111年4月15日申請書【附土地登記及地籍圖謄本、協議書（載明甲方原告、乙方許律師，略以：最高行105判245判決確定，為爭取該案原告更大權益，甲方代曾評論等人委託乙方聲請大法官釋憲等，約定服務費共5,000,000元，於曾評論等人依承攬委託書第2條約定，給付相關費用給甲方後，由甲方代為支付乙方）、切結書（略以：原告感謝王淑慎於99年至105年間協助辦理訴訟案件，105年7月29日由原告銀行帳戶轉帳2,000,000元至王淑慎郵局帳戶，該筆款項為感謝王淑慎之後謝酬金等）等】附卷可佐。

2. 觀諸前揭承攬委託同意書等事證，佐以原告於調查階段自陳其受託處理訴訟事務等，原告與原地主約定之主給付義務，核係原告於原地主提起行政救濟前後，提供約定之勞務，而原地主以訴訟結果取勝並領得補償金為條件，給付原告勞務對價，兼有委任契約（有償或無償）重視受任人處理事務及彼此信賴關係，以及承攬契約重在承攬人工作成果展現之性質，然無論如何，核與一方將自己財產無償給與他方，經他方允受之約定有間，並非民法第406條規定之贈與契約；復以原告於調查階段稱其從事代書業務工作，為原地主處理訴訟前後事務，檢附土地登記及地籍圖謄本等為其具體工作內容，及許律師因原告與藍萬拴等因履行契約事件，出庭作證而證稱：原告之前跟其說是代書，但似乎沒有證照等，是被告機關以原告為執行業務者，所獲原地主匯付前揭酬金為執行業務收入，核屬有據。原告執詞主張系爭款項係原地主「附條件贈與」款項，並非委任或承攬報酬，納稅義務人應為贈與人而非原告，惟徵前說明，前揭法律關係定性，係以所約定主給付義務決之，與當事人所用「後謝」、「答謝」等名詞或主觀上如何認定無關；況參原告提示之105年8月12日文小（四）個別原告/繼承人判決賠償金額匯入後謝酬金表，列名林○詮、林○雄、林○柏、林○佑之備註欄註記：

第13頁「存證信函催收」，益證原告認此係附條件有償之勞務契約，經條件成就而應獲相當酬金，互為對價，欲索求其主張應得款項，衡其附條件贈與之主張，委不足採。

3. 原告主張縱認系爭款項屬原告之所得收入，亦應類推適用所得稅法第14條第3項規定，僅將半數列入當年度所得云云，然查：1. 所得稅法第14條第3項規定之變動所得情形，係考量納稅義務人「多年累積而集中於某一年度實現之所得」，因綜合所得稅採累進稅率，恐致稅負急遽增加，立法者乃予特別處理。2.揆諸前開事證及說明，原告係與原地主約定，於原地主提起行政救濟前後供給勞務，而原地主以訴訟結果取勝並領得補償金為條件，給付原告勞務對價（實際領取補償金額1成），故原告所獲系爭款項，為「原地主勝訴並領得補償金」之成果實現暨約定條件成就，始能一次領取，並非因提供上開勞務，原可分年（次）獲取週期性、固定性報酬，而經年累積遲至105年度一次實現，核與所得稅法第14條第3項規定之變動所得情形有間，無從比附援引，是被告機關按收付實現制，以原告何一年度實際領得酬金歸課所得，經核自無不合；原告主張，核不足採。

4. 原告主張轉付王淑慎2,000,000元，為原告利用他人名義分散所得，應參照最高行政法院108年度判字第31號判決意旨，將王淑慎之收入2,000,000元轉正歸戶原告並扣除王淑慎繳納之稅額乙節，查原告於111年1月24日陳情書主張所有訴訟費用由其負擔，佐以原告110年12月8日到南投分局製作談話紀錄，說明係匯給王淑慎輔佐業務執行2,000,000元等，復參原告出具之105年7月29日切結書，敘及前揭長達5、6年訴訟案件，王淑慎均從旁協助，該筆款項係王淑慎協辦之酬金等，相互對照，核係原告將其受託處理訴訟業務之一部分，委託王淑慎代為處理，而應自行負擔之執行業務費用，與分散所得無涉，原告所訴亦無可採。又此2,000,000元屬原告執行業務之費用，應以費用方式扣減，但因原告無法提示帳證供核，被告就按財政部頒之費用率標準30%核定費用，核定費

用之金額高於2,000,000元，從較高之費用核定，屬對原告較有利。

5. 綜上，被告審認原告獲有原地主105年及106年分別給付之款項30,722,137元及188,000元，並非贈與，經減除原告105年轉付許律師費用5,000,000元部分，餘認屬原告所收酬金，為所得稅法第14條第1項第2類規定之執行業務收入；嗣被告復查決定，並據原告105年退還原地主358,450元，亦予減除後後，合計105及106年度執行業務收入25,363,687元及188,000元，復核算減除執行業務費用7,609,107元及56,400元，重行核定105及106年度執行業務所得為17,754,580元及131,600元，並無不合等語。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原處分認定原告105及106年度取自地主給付之金額25,363,687元（地主給付30,722,137元-代收代付律師費5,000,000元-退還地主訴訟費用358,450元）及188,000元，其性質是否為執行業務所得?原告主張其性質為附條件贈與，是否可採?

㈡本件原告系爭所得是否屬所得稅法第14條第3項規定之變動所得?

㈢原告主張其於105年7月29日轉匯予訴外人王淑慎200萬元，屬代收代付性質應自原告所得額中扣除，是否可採？另主張該200萬元係原告利用他人名義分散所得，應轉正歸課原告並扣除王淑慎已繳稅額，是否可採？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：爭訟概要欄所載事實，有105及106年度綜合所得稅核定通知書（乙證14，原處分卷第138至142頁）、復查決定（乙證19，原處分卷第241至253頁）及訴願決定（乙證21，原處分卷第319至339頁）、申請人收取聯合訴訟地主給付服務費明細（原處分卷二第39頁，經被告當庭交付原告訴訟代理人收受）等資料在卷足憑，且為兩造所不爭，堪認屬實。

㈡本件應適用之法規：

1.行為時所得稅法第14條第1項第2類規定:「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第2類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」同法施行細則第13條規定：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」

2.財政部依所得稅法第14條第1項第2類第3款授權所訂定之執行業務所得查核辦法第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」第8條前段規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」財政部106年1月12日台財稅字第00000000000號令及107年1月31日台財稅字第00000000000號令訂定105及106年度執行業務者費用標準：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者……應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用。但稽徵機關查得之實際所得額較

依下列標準計算減除必要費用後之所得額為高者，應依查得資料核計之……二十九、未具地政士資格，辦理土地登記等業務者：30%。」復按地政士法第16條規定：「地政士得執行下列業務：一、代理申請土地登記事項。二、代理申請土地測量事項。三、代理申請與土地登記有關之稅務事項。四、代理申請與土地登記有關之公證、認證事項。五、代理申請土地法規規定之提存事項。六、代理撰擬不動產契約或協議事項。七、不動產契約或協議之簽證。八、代理其他與地政業務有關事項。」故未具地政士資格者，辦理上揭與地政相關業務，所取得之報酬，亦屬其執行業務之所得。

㈢被告認定原告105及106年度取自原地主給付之金額25,363,687元及188,000元，其性質為「執行業務所得」，並無違誤：

1.經查，南投縣政府前為興辦教育事業，辦理中興新村都市計畫「文小(四)」工程，需用坐落該縣南投市數十筆土地，經於77年間報奉核准徵收及一併徵收地上物完竣，編定為學校用地；其後該府以縣境內無特殊教育學校等由，經依程序於100年3月8日公告辦理公開展覽、於100年6月30日公告發布實施「變更中興新村(含南轆地區)都市計畫(第二次通盤檢討)【第二階段】(變更內容明細表新編號第34案及第41案)先行提會討論)案」，將前揭大部分學校用地原設施編號「文小(四)」變更為「文特(一)」，以為設置南投特殊教育學校使用，然曾評論、林其佑等被徵收土地原所有權人或其繼承人(合稱原地主)於100年4月20日具文，以被徵收土地未按原訂計畫興建工程，聲請依都市計畫法第83條、土地法第219條規定照徵收價額收回，遭否准，循序提起行政救濟，本院102年1月23日101年度訴字第312號判決以該否准處分違法，然校舍新建工程已決標、開工，至101年12月間工程進度達40.37%，已建設為公用財產而為不融通物，倘拆除再覓地重建，於公益有重大損害等，仍依法駁回原地主之訴，經兩造提起上訴，最高行政法院102年度判字第400號判決駁回兩造上訴確定。原地主復援引司法院釋字第534號解釋意

旨，起訴請求有關機關補償相當之金額，臺北高等行政法院作成104年11月4日102年度訴字第2013號判決，判命被告機關內政部應個別補償原地主若干金額及利息等，經兩造提起上訴，最高行政法院以105年5月19日105年度判字第245號判決駁回兩造上訴確定，多數原地主於105年7月22日領得補償金及利息之國庫支票，有上揭相關判決(乙證18)及原告所提出「個別原告/繼承人所得領取之補償金額」表（乙證11）可稽。

2. 而依乙證2承攬委託同意書所示，原告於前開臺北高等行政法院102年度訴字第2013號損失補償事件審理期間，即於103年8月11日與原地主曾評論、曾瑞龍等簽立承攬委託同意書，嗣於臺北高等行政法院102年度訴字第2013號判決後，再於104年11月29日與數名原地主或繼承人簽立承攬委託同意書，復於最高行政法院105年度判字第245號判決確定後，原告再於105年6月9日與數名原地主或繼承人簽立承攬委託同意書，前開各階段所簽立之承攬委託同意書係由原告所擬定，為原告所是認（本院卷第139頁），同意書內容除「所有參與地主繳交費用由曾評論地主負責保管支付」修改為「所有聯名參與訴訟地主繳交費用原由曾評論地主負責保管支付，因其年事已高且耳朵聽力欠佳，自104年11月19日起轉交受任人代為負責」外，其餘內容均大致相同，內容略以：「茲為○○縣○○○村文小四用地徵收案件全權委託陳美玲小姐承攬辦理約定權限和辦理完成後約定給付酬金及其他條件如下：一、承攬辦理範圍說明：立本委託同意書地主皆於78年陸續領取南投縣政府土地補償費，因該用地原為文小四預定地今政府改興建南投特殊教育學校，有違當年徵收用途，今全權委託陳美玲小姐承攬所有訴願及行政訴訟相關程序，並由許富雄律師承接所有訴訟程序至本案判決確定為止。（100年4月1日起至案件全部領款完成）。二、約定承攬費用及後謝酬金：訴訟程序階段律師費用和相關雜費實報實付，所有聯名參與訴訟地主繳交費用原由曾評論地主負責

保管支付，因其年事已高且耳朵聽力欠佳，自104年11月19日起轉交受任人代為負責。陳美玲小姐後謝酬金由委託地主承諾以實際領取二次補償金額所有款項一成（10%）為服務費。承攬委託人同意於領款10日內匯款交付……遠東國際商業銀行南投分行(陳美玲帳戶)。三、本案訴之撤回或委託人解除委託終止本約，經判決勝訴縣府二次賠償金領取後，仍須給付約定後謝酬金一成不得拒絕。若本案敗訴確定，委託人得拒絕給付約定後謝酬金，但不得拒付律師服務費。……六、如因本承攬委託涉訟，委託人與受託人均同意以臺灣南投地方法院為第一審管轄法院……」（乙證2），又最高行政法院105年度判字第245號案件於105年5月19日判決確定，多數原地主於105年7月22日領取補償金及利息之國庫支票，即陸續依據前開承攬委託同意書，分別於105年及106年間匯入原告遠東國際商業銀行南投分行帳戶共30,722,137元、188,000元，此有乙證3文小（四）個別原告/繼承人判決賠償金額匯入後謝酬金（105年8月12日）、乙證11個別原告/繼承人所得領取之補償金額（105年7月22日）、乙證4原告遠東國際商業銀行帳戶存摺封面及內頁影本可參，原告收受部分款項後，復於105年7月29日自上開帳戶轉匯王淑慎2,000,000元、許富雄律師5,000,000元，上揭匯入、轉出之金額為原告所不爭執（本院卷第155頁），另關於原告轉匯予許富雄律師500萬元部分，經原告主張為代收代付律師費，並提出乙證12原告與許富雄律師簽訂之協議書為證，復經許富雄律師於另案臺灣南投地方法院111年度訴字第291號履行契約案證述：「之前有件臺中高等行政法院101年度訴字第312號撤銷徵收的案件，我也是有請原告（即陳美玲）與地主間的聯絡窗口，包括本件也是這樣的模式，由原告與地主聯繫……我們是分別與地主約定，我並沒有跟原告約定，報酬由我們各自依照與地主間的契約，分別向地主收取……原告(即陳美玲)之前跟我說是代書，但似乎沒有證照。」等語明確（本院依職權調閱臺灣南投地方法院111年度訴字第291號案

卷第262頁），堪認為實，並經被告由原告取自原地主款項中減除該500萬元代收代付金額，非屬原告之所得，應無違誤。又原告於收受原地主款項後，於105年10月10日退還行政訴訟案件之訴訟費用予各地主，共計358,450元，此部分亦非原告之所得，被告予以減除，與法無違。

3. 至原告主張原地主匯入之款項為附條件贈與乙節，觀諸前開承攬委託同意書之用語，即便有原告所主張之「後謝」等字，亦無從逕由「後謝」解為民事法上贈與之意思表示，且該同意書之內容，先是界定承攬範圍，再載明相關費用及酬金之支付方式，原告可得之酬金係以地主「實際領取二次補償金額款項一成」為計算，顯然該酬金之計算係以承攬工作成果為報償給付之基礎，地主給付酬金與原告勞務提供所達成之工作成果間，應認有對價關係，並非無對價性之贈與，且該同意書第三點更是明定：「訴之撤回或委託人解除委託終止本約，經判決勝訴縣府二次賠償金額領取後，仍須給付約定後謝酬金一成不得拒絕。」等語，可知擬定系爭同意書內容之原告，對於在後續判決勝訴時如雙方已終止或解除委任關係之狀態下，仍要求地主對其先前在委任關係下所付出之勞務負有給付酬金之義務，地主僅在敗訴確定之條件下，始得拒絕給付原告酬金，更可證明原告酬金之取得係繫於承攬工作成果之達成，「酬金」與「工作成果」間之對價性益徵明確，綜上，原告於前開損失補償行政訴訟事件判決確定後，取得原地主給付之酬金，係因原告先前勞務之提供並達成工作成果而來之相應報酬，兩者間之對價關係已明，是原告主張前開地主給付款項為附條件之贈與，並無可採。至原告主張從甲證5存證信函可知其中幾位地主未簽署同意書，也拒絕給付10%款項給原告，可證明原告與地主間非具委任報酬之約定關係，而是地主事後有簽署願意贈與同意書，原告才能取得款項，若真有被告所述有償委任之對價，原告豈可能不向甲證5之4位地主提告求償云云，查原告與甲證5存證信函所示之4位地主間民事法律關係為何、是否起訴求償

或請求給付等節，均屬原告於民事法律關係上之實體及程序處分權，無從以此證明原告係基於贈與法律關係而取得本件款項，併予敘明。

4. 又原告至被告機關製作2次談話紀錄，及出具陳情書、陳情說明書，綜合主張略以：其於99年受曾評論委託找律師打行政救濟，承諾若打贏官司願付1成後謝酬金，曾評論擔任發起人邀集原地主委託許富雄律師提起訴訟，並經手所有訴訟費用，因年事已高又重聽，委由原告處理如通知開會、調閱及整理資料供作律師訴訟文件、作為原地主及律師協調者等，案經最高行政法院105年度判字第245號判決確定，許律師請原告通知原地主於104年11月29日開會分發判決書，當日原告擬妥後謝酬金「承攬委託同意書」，多數原地主簽妥後交原告以茲證明；原地主於105年7月22日領取補償金後，所約定10%工作酬金匯入原告銀行帳戶，應扣除原告105年7月29日匯給許律師5,000,000元及王淑慎輔佐業務執行2,000,000元，剩下金額再扣除代書費用率30%為其後謝酬金等語（乙證1、5、6、7），及111年4月15日申請書具體載明：「全案本人係為從事代書業務工作或專案法務人員，為33位聯名訴訟地主與許富雄律師的協調聯絡窗口，……自99年12月起開始接受曾評論地主的委託調閱相關資料文書和土地登記簿謄本、地籍圖，100年4月間開始蒐集9位原地主和相關法定繼承人的戶籍資料並做成繼承系統表交付律師……長達多年的訴訟資料都需整理相關資料提供給所有原告（指原地主）……」等語（乙證13），復有本院職權調取臺灣南投地方法院111年度訴字第291號履行契約案件之許富雄律師前開證述「原告之前跟我說是代書，但似乎沒有證照」等語可參，綜上，可認原告係以地政士名義為原地主處理關於撤銷、廢止土地徵收、土地徵收補償損失等土地相關事務，並負責調閱相關資料文書和土地登記簿謄本、地籍圖、繼承系統表及與許律師間之協調聯絡窗口、通知開會、影印相關資料等，核與地政士法第16條第8款「代理其他與地政業務有

關事項」相當，原告雖未具地政士資格者，惟其辦理上揭與土地相關業務，所取得之報酬，應認屬其執行業務之所得。從而，被告認定原告105及106年度取自原地主給付之金額25,363,687元及188,000元，其性質為「執行業務所得」，並無違誤。

㈣本件並無所得稅法第14條第3項變動所得之適用：

1.按所得稅法第14條第3項規定：「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第4條第1項第4款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第77條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」雖係採取「例示方式」，但仍可抽象得出其共同之實證特徵，即：①先從事物本質基礎立論，該筆所得必須經過多期之事前投入，才能「一次性地完整」取得。若試圖提前收取，在事務本質上為不可能（此等「不可能」，亦包括「提早收取將造成收益品質不佳，市價低落，以致不符合經濟效益」之情形；其案例類型有「林業經營」、「遠洋捕漁」、「撫卹給付或死亡補償」以及「耕地收回報酬」等），因此具有「累積性」。②又若一筆累積之總所得，雖在事物本質上可以分期給付，但受限於特定時空下之規範環境，以致所得實現時點無法由「所得歸屬主體」完全自行決定時，亦被歸類為「變更所得」。例如實務上承認之「受免職處分公務員事後復職而一次回復之多年薪資報酬」。不過在此等情形，該「累積」所得本質上原可分期實現，被迫「一次大量實現」，往往是出於「因應特殊實證環境之法律適用結果」，故此等法律適用結果之「必然性」必須嚴格解釋。因為所有所得之實現，或多或少均會受到外在環境之制約，若一律認其屬「變動所得」，即會造成「變動所得」概念過於寬廣，以致有違量能課稅原則（最高行政法院107年度判字第198號判決意旨參照）。

2.在前開法理基礎下，本案原告所取得系爭執行業務所得，尚不完全符合「變動所得」之實證特徵。按「執行業務所得」本來即可按年度申報，本質上並不具有「事務本質」上之「長期累積性」。又原告對於其因勞務所取得之報酬，雖取決於原地主之訴訟結果是否勝訴並取得補償金之外在環境之制約，而無法預見，然此係原告選擇一次性實現給付之結果，換言之，原告選擇在原地主敗訴時不請求報酬，勝訴時則取得一次性實現之報酬請求權，此屬原告主觀意志之決定，與上揭所述被迫「一次大量實現」之變動所得之本質不符。又我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，除法令別有規定者外（例如執行業務所得查核辦法第10條第2項規定），原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。是被告以原告實際取得系爭執行業務所得之時點，分別歸課105年度及106年度執行業務所得，並無違誤。原告主張本件應適用或類推適用所得稅法第14條第3項僅以半數計算所得額乙節，並無可採。

㈤原告於105年7月29日轉匯訴外人王淑慎200萬元，並非代收代付性質，無從自原告所得額中扣除，亦非原告利用他人名義分散所得，無從轉正歸課原告並扣除王淑慎已繳稅額：

1.原告主張其轉匯王淑慎200萬元係代收代付性質乙節，查乙證8切結書所載內容：「立切結書人陳美玲為感謝王淑慎於99年至105年間協助辦理文小（四）聯名訴訟案件，經最高行政法院105年度判字第245號判決確定，｛本案審理期間陳美玲於102年7月間因健康狀況不佳住院開腦部手術，經王淑慎悉心照顧與協助完成後續程序｝，讓本案33位地主於105年7月22日順利領取判賠補償金，（並依照本案發起人曾評論地主103年8月11日要求陳美玲開立承攬委託同意書約定領款後謝酬金10%，並於104年11月29日在曾家祖厝開會時要求其他聯名訴訟地主也簽訂承攬委託同意書，歷經長達五、六年的訴訟案件王淑慎均從旁協助），33位聯名訴訟人並依約先後

於領取款項匯入陳美玲指定帳戶，105年7月29日由陳美玲遠東商銀帳戶轉帳新臺幣200萬元給王淑慎郵局帳戶，該筆款項為感謝王淑慎協辦後謝酬金……」等語，並由原告於立切結人欄簽名、王淑慎於受領人欄簽名，再參原告復不爭執王淑慎未如同許富雄律師般直接與地主簽訂任何合約書（本院卷第137頁），顯見王淑慎與原地主間並無勞務及價金等對待給付之契約關係，原告並無向原地主代收王淑慎報酬，再代原地主轉付王淑慎之事實，是原告主張該200萬元係代收代付性質，非原告所得，應予減除乙節，尚無足採。

2. 又原告主張該200萬元係其利用他人名義分散所得，被告未依財政部62年3月21日台財稅第32131號函、97年1月16日台財稅字第00000000000號函釋及實質課稅原則將該款項轉正歸戶予以扣除，有重複課稅情事乙節，按財政部62年3月21日台財稅第32131號函釋：「納稅義務人分散所得……基於同一筆所得不應重複課徵之原則，關於分散所得案件，於補徵分散人稅款時，仍應扣除受利用分散人溢繳稅款後，就其差額補徵之。」及97年1月16日台財稅字第00000000000號函釋：「分散人利用受利用分散人名義分散所得案件，依據本部62年3月21日台財稅第32131號函……係採實質課稅原則，該分散所得及相對之扣繳或可扣抵稅額均屬分散人所有，應一併轉正歸戶。依此，計算分散人應補稅額及漏稅額時，除扣繳或可扣抵稅額之轉正外，尚應扣除以各受利用分散人名義溢繳（例如自繳或核定補徵）之稅額，並加計以各受利用分散人名義溢退之稅額，再據以發單補徵及裁處罰鍰。」上開函釋固係對於分散人及受利用分散人之稅款轉正歸戶並補徵差額之解釋，然由前開乙證8切結書可知，原告係因王淑慎多年來協助辦理原地主委託原告之事務，而於最終給付200萬元予王淑慎作為報酬，且亦實際轉匯200萬元予王淑慎收受，顯與利用他人名義分散所得之情形有別，況被告亦未認定原告利用王淑慎分散所得，則被告未依前開函釋辦理轉正歸課原告所得並扣除王淑慎已繳稅額，並無違誤。

㈥綜上，被告以原告獲有原地主105年及106年分別給付之款項30,722,137元、188,000元，經減除原告105年轉付許富雄律師5,000,000元、退還原地主訴訟費用358,450元部分，105年款項為25,363,687元、106年款項為188,000元，認屬原告所收報酬，為所得稅法第14條第1項第2類規定之執行業務收入；又原告因王淑慎協助辦理其受託處理事務而給付200萬元予王淑慎，雖可認屬原告執行業務費用之一部，然原告除提出王淑慎酬金200萬元外，其餘相關必要費用，並未提示具體帳證文據存卷可佐，是被告以原告系爭執行業務收入，應有相對支出，乃於計算系爭執行業務所得時，擇按財政部訂定105年度執行業務者(未具地政士資格辦理土地登記等業務)費用標準30%，核算執行業務費用7,609,107元(25,363,687元x30%)予以減除，已屬有利，於計算概念上已將原告支出王淑慎200萬元費用包含在內並予扣除，至於被告另對王淑慎該部分收入核課其105年度綜合所得稅，係屬對於王淑慎之所得核課，並無重複課稅之情事。原告主張被告有重複課稅等語，即無可採。是故，被告核計原告105年及106年度執行業務收入25,363,687元、188,000元，復核算減除執行業務費用7,609,107元、56,400元(188,000元x30%)，重行核定105年及106年度執行業務所得為17,754,580元、131,600元，並無違誤。

㈦綜上所述，原處分即復查決定於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分即復查決定不利於原告部分，為無理由，應予駁回。

㈧本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　18　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　林靜雯

法官　楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　18　　日

書記官　朱子勻